



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10855.724110/2012-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.977 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de fevereiro de 2014
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente LANGE COSMÉTICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2010 a 29/02/2012

INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Não há cerceamento ao direito de defesa. A Empresa exercitou plenamente seu direito de defesa, ao apresentar, tempestivamente, impugnações e esclarecimentos, inclusive.

COMPENSAÇÃO. GLOSA.

Serão glosados pelo Fisco os valores compensados indevidamente pelo sujeito passivo.

MULTA ISOLADA. COMPROVAÇÃO DA FALSIDADE DA DECLARAÇÃO.

Estando comprovada a falsidade da declaração com a conduta dolosa do sujeito passivo, mostra-se correta a aplicação da penalidade disposto no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liege Lacroix Thomasi - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Conselheiros presentes à sessão: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, ARLINDO DA COSTA E SILVA, BIANCA DELGADO PINHEIRO, JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal **DEBCAD nº 51.029.142-2**: lavrado em 05/10/2012, em face de LANGE COSMÉTICOS LTDA., no valor de R\$ 2.970.827,42 (dois milhões, novecentos e setenta mil, oitocentos e vinte e sete reais e quarenta e dois centavos), referente à glosa de compensação indevida realizada pela autuada, no período de 01/08/2010 a 29/02/2012.

Trata-se, também, do Auto de Infração **DEBCAD nº 51.029.143-0**, em face de LANGE COSMÉTICOS LTDA., lavrado em 05/10/2012, no valor de R\$ 3.305.792,04 (três milhões, trezentos e cinco mil, setecentos e noventa e dois reais e quatro centavos), referente à multa isolada, aplicada visto a falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte.

Segundo o relatório fiscal, a glosa de compensação refere-se a informações prestadas em GFIP pela autuada, que alegou ser possuidora de crédito financeiro proveniente de execução judicial movida contra a Fazenda Nacional (processo 11059-19.2011.4.01.3400 – 18a Vara da Justiça Federal no Distrito Federal).

A Empresa apresentou documentos que demonstravam a inclusão da mesma, em 30/09/2011, no pólo ativo da execução promovida, inicialmente por JR Dominion, em face da Fazenda Nacional, a qual objetivava o resgate de valores provenientes de Título da Dívida Externa Brasileira do Decreto – Lei nº 6019/43, emitido pela Municipalyty of Pará (Belém) – Prefeitura do Distrito Federal de 1915. Bem como da apólice/obrigação emitida pelo United States of Brazil, incluída em emenda à inicial. Ocorre que as compensações se iniciaram em 08/2010, ou seja, antes da inclusão da Empresa no pólo ativo da execução, que a habilitava no crédito, o que ocorreu em 30/09/2011.

Intimada a apresentar esclarecimentos, a autuada informou que em 08/09/2010 adquiriu créditos tributários objeto de declaração de compensação expedida pela secretaria da Receita Federal do Brasil, mas ante a dificuldade de se aferir as seções (partilhamento) do referido crédito e a sistemática oposição da RFB por se tratar de crédito adquirido de terceiros, realizou, junto à cessionária a substituição por créditos financeiros provenientes da execução judicial movida contra a União – Fazenda Nacional.

Apresentada impugnação pela empresa, o lançamento foi mantido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, cuja ementa foi proferida nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/05/2014 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 21/05/2014 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 10/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF

O Mandado de Procedimento Fiscal não constitui requisito de validade do lançamento, pois é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos de auditoria fiscal.

AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante no processo judicial.

TÍTULO DA DÍVIDA PÚBLICA. CONVERSÃO DE DEPÓSITO EM RENDA.

Não há que se falar em conversão de depósito em renda quando o sujeito passivo deixa de recolher as contribuições devidas em virtude de suposto crédito decorrente de título de dívida pública, objeto de ação judicial posteriormente ajuizada.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO. TÍTULO DA DÍVIDA PÚBLICA. VEDAÇÃO.

É vedada a compensação de tributos administrados pela RFB mediante a utilização de créditos provenientes de títulos da dívida pública, podendo o sujeito passivo utilizar para essa finalidade apenas créditos relativos a tributos também administrados pela RFB e, em se tratando de compensação de contribuições previdenciárias, apenas créditos referentes a estas contribuições.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO. AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da argüição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

.Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a Empresa interpôs Recurso Voluntário tempestivo, alegando, em síntese que:

a) Administração Fazendária deve rever seus atos eivados de ilegalidade, a qualquer tempo, de ofício ou a pedido, quando seus efeitos forem prejudiciais ou desfavoráveis ao contribuinte. Ademais, nos termos do Art. 65 da Lei

9784/99, têm-se que os processos administrativos que resultem em sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, quando surgirem fatos novos.

b) Não ocorreu a notificação do lançamento e a Receita Federal desconsiderou a forma de pagamento que lhe foi informada, no caso conversão em renda, ignorando o procedimento adotado pela Empresa sem dar-lhe direito a defesa.

c) Devem ser observados os direitos ao devido processo legal, ao contraditório, à ampla defesa, o direito de petição, bem como os princípios norteadores da Administração Pública. Ressaltando-se que Processo Administrativo Fiscal é composto por três instâncias: o julgamento monocrático da Autoridade Administrativa - Delegado da RFB, o julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil, bem como o julgamento do Conselho dos contribuintes.

d) A recorrente é titular de crédito patrimonial perante a Fazenda Pública Federal, o que lhe dá o direito de atribuir ou imputar ao Fisco o valor do seu crédito. Tal crédito é resultado de uma execução extrajudicial em desfavor da União, com determinação para pagamento sob pena de penhora, contudo, por não haver penhora em desfavor de ente público converte-se o crédito no fenômeno “conversão em renda”.

e) A multa aplicada tem natureza confiscatória, o que vai de encontro a preceito constitucional.

Sem contra-razões.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo o presente Recurso Voluntário tempestivo e apresentado os requisitos de admissibilidade, passo ao seu exame.

Da Legalidade do Lançamento

A Empresa discorre, em sua defesa, sobre a necessidade de serem revistos, pela Administração Fazendária, os atos eivados de ilegalidade, a qualquer tempo. Entretanto, não aponta qual a ilegalidade do Lançamento em questão.

Nesse aspecto, na presente autuação, basta uma análise perfunctória do Relatório Fiscal, juntamente a seu termo aditivo para que se verifique a clareza com que fora emitido, constando a descrição dos fatos geradores que originou o presente lançamento, não havendo nenhuma ilegalidade.

Do Não Cerceamento do Direito de Defesa

Alega o contribuinte que não houve notificação do Lançamento, e que a RFB desconsiderou a forma de pagamento que lhe foi informada, qual seja, conversão em renda. Contudo, compulsando os Autos, verifico que tais alegações não prosperam, na medida em que a recorrente foi devidamente notificada, tendo sido apresentados, como dito anteriormente, os fatos e fundamentos legais que deram ensejo ao Lançamento. Ademais a Empresa exercitou plenamente seu direito de defesa, ao apresentar, tempestivamente, impugnações e esclarecimentos, inclusive.

Da Observância aos Princípios Constitucionais

Alega a recorrente que devem ser observados os direitos ao devido processo legal, ao contraditório, à ampla defesa, o direito de petição, bem como os princípios norteadores da Administração Pública.

Pois bem, os princípios são normas, e, como tal, dotados de positividade, que determinam condutas obrigatórias e impedem a adoção de comportamentos com eles incompatíveis.

No âmbito administrativo, incidem diversos princípios, alguns expressamente previstos no texto Constitucional de 1988 (arts. 5º e 37), especificamente direcionados para a atuação da Administração Pública, outros implícitos e com eles compatíveis.

Assim, a Administração Pública só pode agir de acordo e de conformidade com aquilo expressamente ou tacitamente previsto em Lei (Princípio da Legalidade).

Já o princípio da Finalidade, consiste na obrigação que tem a autoridade administrativa de sempre praticar o ato administrativo com vistas à realização da finalidade perseguida pela lei.

Logo, um ato administrativo praticado desvirtuado do interesse público a que sempre deve perseguir, será um ato nulo por desvio de finalidade ou excesso de poder.

Tal princípio decorre da idéia de que a atividade administrativa tem que estar vinculada a um fim alheio à pessoa e aos interesses particulares da autoridade administrativa, sempre de maneira impessoal.

A motivação, por sua vez, consiste na explanação dos motivos e razões que levaram o agente administrativo a prática do ato, propiciando ao administrado a possibilidade de conhecer das razões, para, querendo, impugná-las.

É bem verdade que o contraditório e a ampla defesa, assegurados constitucionalmente aos contribuintes, devem ser observados no processo administrativo fiscal. A propósito do tema, é salutar a adoção dos ensinamentos de Sandro Luiz Nunes que, em seu trabalho intitulado Processo Administrativo Tributário no Município de Florianópolis, esclarece de forma precisa e cristalina:

A ampla defesa deve ser observada no processo administrativo, sob pena de nulidade deste. Manifesta-se mediante o oferecimento de oportunidade ao sujeito passivo para que este, querendo, possa opor-se a pretensão do fisco, fazendo-se serem

conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretende provar as suas alegações.

De fato, este entendimento também foi plasmado no Decreto nº 70.235/72 que, ao tratar das nulidades, deixa claro no inciso II, do artigo 59, que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa.

Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

Feitas estas considerações, entendo que, não, houve qualquer ofensa aos princípios norteadores da Administração Pública. Ademais, compulsando os autos verifico que o contribuinte teve ciência dos motivos pelos quais o crédito foi lançado, bem como teve o momento para prestar esclarecimentos, Ou seja, foi-lhe conferido argumentar em vários momentos do processo e não apenas em sede de recurso, o que lhe garantiu o direito de peticionar, o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Da Glosa de Compensação

Temos que a compensação como modalidade de extinção do crédito tributário está prevista no art. 156, II, do Código Tributário Nacional. O mesmo diploma legal, artigos 170 e 170A, prevê regras gerais sobre a matéria; as regras específicas são objeto de lei ordinária. Transcrevemos abaixo os artigos do CTN que tratam da compensação:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

II a compensação;”

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vencendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.”

“Art. 170A.

É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.” (Artigo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Ao estabelecer normas gerais em matéria de crédito tributário, através do regramento de uma de suas modalidades de extinção, o art. 170, do Código Tributário Nacional – CTN estatui que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Em obediência ao disposto pelo CTN, no âmbito federal, o instituto da compensação de tributos federais foi regulamentado pela Lei n.º 8.383/91, onde o artigo 66 estatui que, nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte pode efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. E o parágrafo único do referido artigo traz que a compensação só pode ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

LEI N° 8.383, de 30 de dezembro de 1991

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. (com Redação dada pela Lei n° 9.069, de 29.6.199)

§1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. (grifei)

§2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

No que tange às contribuições sociais, o Plano de Custeio da Seguridade Social, Lei n. 8.212/91, art. 89, abaixo transcrito, traz comando no sentido de que somente serão compensados os valores pagos ou recolhidos indevidamente a título de contribuição para a Seguridade Social.

“Art.89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido”. (Redação dada pela Lei n° 9.129, de 20.11.1995)

Esclarecendo ainda mais, o §2º, do artigo 89, acima citado complementa o *caput* dispondo que somente pode ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo

único do artigo 11 da Lei n.º 8.212/91, ou seja, as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social a cargo da empresa, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, nos termos do artigo 22, I, II e III da Lei n.º 8.212/91; as contribuições sociais a cargo dos empregadores domésticos, de acordo com o artigo 24 da Lei n.º 8.212/91 e as contribuições sociais a cargo dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário de contribuição, conforme artigo 20 da Lei n.º 8.212/91:

LEI N.º 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I receitas da União;

II receitas das contribuições sociais;

III receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário de contribuição;

Portanto, é de se ver que as disposições inscritas no §2º, do artigo. 89 combinadas com as do §único do artigo 11, ambos da Lei nº 8.212/91, excluem da compensação toda e qualquer espécie de crédito da empresa em face da fazenda pública que não sejam aquelas decorrentes das contribuições sociais instituídas pelos artigos 20, 22, I, II e III e 24, todos da Lei n.º 8.212/91.

O direito à compensação surgirá após o pagamento indevido de contribuição destinada à Seguridade Social, de atualização monetária, de multa ou de juros de mora, observadas as seguintes condições:

A compensação deverá ser realizada com contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, excluídas as destinadas para Outras Entidades ou Fundos (Terceiros);

o sujeito passivo deverá estar em situação regular, considerando todos os seus estabelecimentos e obras de construção civil, em relação a notificações fiscais de lançamento de débito, autos de infração e parcelamentos, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

somente é permitida a compensação de valores que não tenham sido alcançados pela prescrição e

a compensação somente poderá ser realizada em recolhimento de períodos subsequentes àqueles a que se refiram os valores pagos indevidamente. O artigo 44 da Instrução Normativa RFB n.º 900 de 30 de dezembro de 2008, que trata do assunto, assim dispõe:

Art. 44 . O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subseqüentes.

§ 1º Para efetuar a compensação o sujeito passivo deverá estar em situação regular relativa aos créditos constituídos por meio de auto de infração ou notificação de lançamento, aos parcelados e aos débitos declarados, considerando todos os seus estabelecimentos e obras de construção civil, ressalvados os débitos cuja exigibilidade esteja suspensa.

§ 2º O crédito decorrente de pagamento ou de recolhimento indevido poderá ser utilizado entre os estabelecimentos da empresa, exceto obras de construção civil, para compensação com contribuições previdenciárias devidas.

§ 3º Caso haja pagamento indevido relativo a obra de construção civil encerrada ou sem atividade, a compensação poderá ser realizada pelo estabelecimento responsável pelo faturamento da obra.

§ 4º A compensação poderá ser realizada com as contribuições incidentes sobre o décimo terceiro salário.

§ 5º A empresa ou equiparada poderá efetuar a compensação de valor descontado indevidamente de sujeito passivo e efetivamente recolhido, desde que seja precedida do ressarcimento ao sujeito passivo.

§ 6º É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 2006 , e o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), instituído pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

§ 7º A compensação deve ser informada em GFIP na competência de sua efetivação.

Na peça recursal a recorrente diz ser possuidora de Título da Dívida Externa Brasileira do Decreto – Lei nº 6019/43, e que tais títulos se prestam à compensação efetuada. Afirma que por ser titular de crédito patrimonial perante a Fazenda Pública Federal, tem o direito de atribuir ou imputar ao Fisco o valor do seu crédito.

Partindo dessa premissa, a recorrente efetuou a compensação de contribuições previdenciárias devidas, todavia, tal compensação não encontra guarida na legislação vigente, esta apenas seria cabível no caso de comprovação de erro de recolhimento ou recolhimento a maior. Desta feita, correta se fez a glosa realizada pelo Fisco dos valores compensados indevidamente pelo sujeito passivo.

Urge ser examinada a perfeita subsunção da conduta praticada pelo Recorrente ao tipo infracional que lhe fora imputado pela fiscalização.

Relata o auditor fiscal autuante, em seu Relatório Fiscal, ad litteris et verbis:

Desse modo, comprovado que a GFIP entregue pela auditada veiculou uma informação sabidamente falsa e que a Lei nº 8.212/1991, com a nova redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, comina pena de multa de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor das contribuições que se informou ter compensado, independentemente da exigência do próprio tributo com os acréscimos moratórios, foi apurado o valor de R\$ 3.305.792,04 (Três milhões trezentos e cinco mil, setecentos e noventa e dois reais e quatro centavos), lançado a título de multa isolada, no levantamento “MI – MULTA ISOLADA”, AI DEBCAD nº 51.029143-0, nos termos do parágrafo 10, do art. 89, da Lei nº 8.212/1991, c/c Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 dezembro de 1996 (D.O.U., de 30 de dezembro de 1996)

Diante da conduta acima descrita, concluiu a autoridade fiscal que as ações perpetradas pelo Contribuinte se subsumiam, com perfeito ajuste, no tipo infracional descrito no §10º do art. 89 da Lei nº 8.212/91, que pela sua relevância para o deslinde da causa o transcrevemos a seguir, procedendo então à lavratura do Auto de Infração correspondente.

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. (Incluído pela Medida Provisória nº 449/2008)

§10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Medida Provisória nº 449/2008)

Da mera leitura dos dispositivos suso transcritos, percebemos a cominação de duas penalidades pecuniárias para a conduta consistente na compensação indevida de contribuições previdenciárias:

- I. A multa de mora, calculada segundo a memória de cálculo descrita no art. 61 da Lei nº 9.430/96. (art. 89, §9º da Lei nº 8.212/91)

II. Multa isolada, no valor correspondente ao dobro do previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/96. (art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91)

Em razão da duplicidade de penalidades cominadas a uma mesma conduta, surgem alguns questionamentos a exigir nossa digressão, dentre outros:

- a) As penalidades indicadas são aplicáveis de forma alternativa ou de maneira cumulativa?
- b) Em que hipóteses será aplicada a multa de mora? E a multa isolada?
- c) O que se entende por “*falsidade da declaração*” e qual a abrangência de tal termo?
- d) Quais seriam os elementos de convicção com aptidão para se comprovar a falsidade de declaração?

Entendo que a resposta a tais indagações deve ser formulada levando-se em consideração uma interpretação sistemática e teleológica das normas tributárias em realce, realizada de acordo com o balizamento encartado no Capítulo IV do Título I do CTN, observado o princípio da proporcionalidade implicitamente permeado na Escritura Constitucional.

Nessa perspectiva, se nos afigura que a pedra de toque a impingir um diferencial significativo entre as penalidades previstas nos §§ 9º e 10 do aludido art. 89 encontra-se assentado na comprovação da *falsidade da declaração*, circunstância essencial e indispensável para a inflicção da penalidade mais severa.

Do que se extrai da dicção do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, a aplicação da multa isolada encontra-se subjugada à ocorrência simultânea de duas condicionantes inafastáveis, sendo a primeira a própria compensação indevida (“*na hipótese de compensação indevida*”) e a segunda, a comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo (“*quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo*”). Ambos assumem, dessa maneira, cunho de aplicação cumulativa, de modo que a ausência de uma ou de outra não se rende ensejo à aplicação da penalidade em relevo.

Nessa perspectiva, a mera compensação indevida de contribuições previdenciárias configura-se, tão somente, inadimplemento de tributo devido e não recolhido, em relação aos quais, na constituição de ofício do crédito tributário, além do principal, o lançamento deverá contemplar os acréscimos legais de caráter moratório, nos termos fixados no §9º do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Fato diametralmente diverso se configura com o emprego de meio fraudulento, aqui incluída a falsidade, visando a iludir o Fisco Federal sobre a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário, ou a excluir ou modificar suas características essenciais e/ou efeitos, ocultando-o, assim, de forma ardisosa.

Na apreciação do caso concreto, uma vez caracterizada a compensação indevida, a configuração da hipótese de incidência da multa isolada exige, para a sua consumação, a demonstração da falsidade, eis que elemento objetivo do tipo, sendo necessária e imprescindível sua comprovação, a teor do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91.

Indispensável, pois, se perquirir onde se encontra a falsidade ou fraude na declaração das compensações indevidas efetuadas pelo sujeito passivo, e se fazer coligir aos autos os elementos de convicção da efetiva ocorrência da falsia em relevo.

Ora, mas o que se entende por *falsidade de declaração*?

Um mero erro material de digitação na GFIP, resultando num montante de compensação a maior que as forças do crédito de titularidade do sujeito passivo, já se consumaria numa *falsidade de declaração*?

Uma declaração a maior do montante compensável, em GFIP, resultante do emprego de metodologia de atualização do crédito e de acumulação de juros moratórios diferente da adotada pela RFB, seria suficiente para enquadrá-la como acometida de *falsidade*?

Ou seria necessário, para a consumação da conduta típica em tela, que o infrator, consciente de que não possui qualquer direito creditório, informe dolosamente no documento em apreço compensação de créditos previdenciários sabidamente inexistentes (ou a menor) visando à redução do montante a ser recolhido?

A Lei nº 8.212/91 não define, para fins de enquadramento na conduta tipificada no §10 do seu art. 89, o conceito do termo "*falsidade de declaração*", tampouco sua abrangência e alcance. Nessas situações, ante a ausência de disposição expressa, o *codex* tributário impõe-se a integração legislativa mediante a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Tratando-se de normas que impingem ao infrator uma penalidade decorrente da transgressão de uma norma de conduta, nada mais natural do que a integração analógica com as normas que dimanam do Direito Penal.

Sob tal prisma, há que se perquirir se, para a caracterização de *falsidade de declaração*, seria necessária a tipificação de falsidade de documento público ou, numa gradação mais branda, suficiente seria a mera falsidade ideológica?

Cumpre salientar que, para os efeitos da incidência da lei penal, a GFIP equipara-se a documento público, a teor dos §§ 2º e 3º do art. 297 do Código Penal.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Falsificação de documento público

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)

§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)

III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)

Falsidade ideológica

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

Seja num caso, seja no outro, os princípios de direito público atávicos ao Direito Penal exigem, para a subsunção à conduta típica, não somente a coincidência objetiva de condutas, mas, também, a presença do elemento subjetivo consubstanciado no dolo ou na culpa, esta, quando expressamente prevista no corpo do tipo, a teor do Parágrafo Único do art. 18 do Código Penal.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Art. 18 - Diz-se o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209/84)

Crime doloso (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;(Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Crime culposo(Incluído pela Lei nº 7.209/84)

II - culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente. (Incluído pela Lei nº 7.209/84)

Assim, sob o prisma da norma que pespega penalidades, indispensável para a caracterização da conduta típica de falsidade de documento público e de falsidade ideológica a comprovação da coexistência do elemento subjetivo do tipo consistente na consciência e vontade de concretizar os requisitos objetivos do tipo.

Mostra-se valioso revisitar também os conceitos jurídicos assentados na Lei nº 4.502/64, *verbatim*:

Lei nº 4.502/64

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34/66)

(...)

§2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34/66)

(...)

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Note-se, ainda, que a falsidade ideológica se qualifica como um tipo penal incongruente, exigindo para a sua caracterização, além do dolo genérico, uma intenção especial do agente, um requisito subjetivo transcendental denominado *dolo específico*, consubstanciado num especial fim de agir, *in casu*, a intenção de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Pintado nesse matiz o quadro fático-jurídico, se nos antolha que, para que se configure a ocorrência do tipo infracional previsto no §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, necessária é a presença do elemento subjetivo associado à conduta típica descrita na norma, consistente na consciência do agente de que, mesmo sabedor de que não possui direito creditório à altura, mesmo assim informa na GFIP compensação de contribuições previdenciárias visando a esquivar-se do recolhimento da exação devida.

Por esse motivo, exige a regra tributária em realce que, para a caracterização do tipo infracional em debate, o agente fiscal tem que demonstrar a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

A tal conclusão também se converge, ao se apreciar, pelo crivo da proporcionalidade, a dualidade de imputações fixadas nos parágrafos 9º e 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91: Tratando-se de compensação indevida, nas hipóteses em que o agente não teve a intenção de fraudar a norma tributária, a penalidade pecuniária a ser aplicada será a mais branda, nos termos fixados no §9º do suso mencionado art. 89, consistente na multa de mora graduada na forma do art. 61 da Lei nº 9.430/96, além dos juros moratórios.

Tratando-se, por outro viés, de tentativa de fraude mediante a consciente e inescusável inserção de informações falsas na GFIP, visando dolosamente a reduzir tributo, rigorosa deverá ser a punição a ser infligida ao infrator, consistente na multa de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado. Nestes casos, assentado que a penalidade estabelecida na lei é por demais severa, deve o agente fiscal se certificar de que a conduta perpetrada pelo sujeito passivo, de fato, reuniu todos elementos objetivos e subjetivos do tipo, de molde a se evitar, ao máximo, a imputação de penalidade indevida.

Não por outra razão, a hipótese típica em debate exige do agente fiscal, além da descrição do fato e da disposição legal infringida (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), a comprovação da falsidade da declaração.

Não se pode perder de vista que a interpretação defendida nos parágrafos antecedentes também se coaduna à regra de hermenêutica plantada no art. 112 do CTN, do qual floresce o princípio da interpretação mais benéfica ao infrator da lei que definir infrações ou cominar penalidades em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade ou à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Tal interpretação, indubitavelmente, se revela como a mais benéfica ao acusado, uma vez que exclui do tipo infracional mais severo as compensações indevidas nas quais o agente não teve o dolo de fraudar a Lei de Custeio da Seguridade Social, conduzindo tais casos à hipótese genérica e abstrata assentada no §9º do citado art. 89 da Lei nº 8.212/91,

que prevê, tão somente, a incidência de juros e multa moratória sobre o montante indevidamente compensado.

Corroborando o entendimento acima externado as disposições inscritas na Seção V - DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, do Capítulo V da IN RFB nº 900/2008, cujo art. 45 prevê que o sujeito passivo deve recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos, mesmo na hipótese de a compensação considerada como indevida ser decorrente de informação incorreta em GFIP.

Instrução Normativa RFB nº 900/2008

SEÇÃO V

DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Art. 44. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

(...)

Art. 45. No caso de compensação indevida, o sujeito passivo deverá recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos.

Parágrafo único. Caso a compensação indevida decorra de informação incorreta em GFIP, deverá ser apresentada declaração retificadora.

Art. 46. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Da conjugação dos termos alinhados nos artigos 45 e 46 extrai-se que a mera constatação de informação incorreta em GFIP da qual decorra compensação indevida de contribuições previdenciárias não implica, automaticamente, a imputação da multa isolada prevista no art. 46 da mesma Instrução Normativa em foco, eis que tal increpação depende da efetiva comprovação da falsidade da declaração.

Deflui daí o reconhecimento do próprio Poder Executivo de que a simples informação incorreta na GFIP da qual decorra compensação indevida não importa *de per se* em falsidade da declaração, sendo necessária a comprovação do elemento subjetivo do tipo, consistente na consciência e vontade de fraudar a lei visando a reduzir o montante de tributo devido.

Daí a necessidade de se instruir o processo com os elementos de convicção que conduziram o auditor fiscal a inferir o dolo da conduta infracional.

Avulta, de todo o exposto, que a aplicação de penalidade mais severa, mediante a majoração da multa, só tem cabimento em situações específicas, onde fique evidenciado, de maneira inequívoca, o comportamento arditoso e intencional do sujeito passivo, seja no tocante à falsidade na declaração, conforme remissão expressa do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, seja pela configuração de sonegação, conluio ou fraude, nos termos acima comentados, situações que, por sua gravidade, devem ensejar reprimenda punitiva de maior envergadura, com o propósito não somente de punir o infrator pela conduta perpetrada, extrapolando o evento do mero inadimplemento, como, também, de reprimir e desestimular comportamentos futuros de idêntico jaez.

Olhando com os olhos de ver, o fato agravado na hipótese do §10 do dispositivo legal em realce não é a mera compensação indevida, mas, sim, a ação dolosa e consciente de falsear a forma ou o conteúdo da declaração de compensação visando a iludir o Fisco Federal quanto à efetiva ocorrência dos fatos geradores. Daí a necessidade de efetiva comprovação, pela Fiscalização, da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

O relatório fiscal explicita de forma clara porque a compensação efetuada não foi aceita, demonstrando que o recorrente inseriu nas GFIP's dados que não condiziam com a realidade encontrada na auditoria fiscal e tampouco comprovou a existência de valores a serem compensados, limitando - se a dizer que tem direito a se compensar das contribuições previdenciárias com títulos da dívida pública dos quais é detentor.

Ao efetivar o processamento de compensações a que sabidamente não tinha direito, posto que não houve demonstração de recolhimento indevido e a legislação que trata da compensação é expressa ao dizer que somente serão compensados valores recolhidos indevidamente ou a maior, o contribuinte inseriu dados falsos, em uma conduta artilosa, em GFIP e sujeitou - se ao agravamento da multa por tal fato.

Destarte, concluo acertado o agravamento da multa, conforme disposto no artigo 89, parágrafo 10, da Lei n.º 8.212/91.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para NEGAR-LHE TOTAL PROVIMENTO e manter o crédito fiscal constantes nos DEBCADS de nsº **51.029.142-2 e 51.029.143-0.**

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de fevereiro de 2014.

Leonardo Henrique Pires Lopes